Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-3 ta' Ġunju 2021 [1]

Kawża C-437/19

État luxembourgeois
vs
L

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Cour administrative (il-Qorti Amministrattiva, il-Lussemburgu))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Leġiżlazzjoni fiskali – Direttiva 2011/16/UE – Kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni – Artikolu 1(1) – Artikolu 5 – Artikolu 20 – Talba għal informazzjoni tal-awtorità fiskali ta' Stat Membru ieħor – Ordni għall-għoti ta' informazzjoni maħruġa mill-awtorità fiskali rikjesta – Rilevanza prevedibbli tal-informazzjoni mitluba – Talba għal informazzjoni li tirrigwarda grupp – Persuna identifikata jew identifikabbli – Informazzjoni minima – Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea – Artikolu 47 – Dritt għal rimedju effettiv quddiem qorti – Motivazzjoni tal-ordni għal informazzjoni – Għarfien tal-informazzjoni minima"

I. Introduzzjoni

1. Bħala riżultat tal-iskambju dejjem jiżdied ta' informazzjoni bejn l-amministrazzjonijiet fiskali tal-Istati Membri fuq il-bażi tad-Direttiva dwar l-Għajnuna Reċiproka (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2011/16"), iqumu mistoqsijiet rigward l-interpretazzjoni ta' din id-direttiva kif ukoll id-drittijiet tal-persuni kkonċernati fid-dawl tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea (iktar 'il quddiem il-"Karta"). F'dan ir-rigward, it-talba għal deċiżjoni preliminari preżenti mressqa hija marbuta mill-qrib mad-deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawżi Berlioz Investment Fund [2] u État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) [3].

2. F'dawn il-proċeduri, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li r-"rilevanza prevedibbli" tal-informazzjoni mitluba hija rekwiżit għal tassazzjoni fl-Istat li jagħmel it-talba li t-talba għal informazzjoni trid tissodisfa. Il-mistoqsija li issa trid tiġi ċċarata hija jekk talba tissodisfax ukoll dan ir-rekwiżit jekk l-informazzjoni tintalab biss fuq grupp ta' persuni taxxabbli speċifiċi iżda mhux partikolarment identifikati u individwalizzati. Il-ħaġa ewlenija li għandha tiġi ċċarata f'dan ir-rigward hija sa fejn huwa meħtieġ li t-talba tkun speċifika u preċiża fir-rigward tal-persuni

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.
[2] Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).
[3] Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2020 (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795).

taxxabbli kkonċernati sabiex l-amministrazzjoni fiskali rikjesta tkun tista' tiddetermina r-"rilevanza prevedibbli" tal-informazzjoni mitluba għall-finijiet tal-proċeduri fiskali fi Stat Membru ieħor.

3. Barra minn hekk, għandha tiġi speċifikata l-protezzjoni ġudizzjarja tal-persuna kkonċernata. Hawnhekk tqum, *inter alia*, il-kwistjoni dwar jekk, abbażi tal-Artikolu 47 tal-Karta, iridx jitħalla perijodu sabiex l-Istat rikjest jeżamina mill-ġdid id-deċiżjoni ta' ordni qabel ma jkun jista' jimponi sanzjoni amministrattiva. Din il-kwistjoni ssir partikolarment ikkonkretizzata jekk, bħal fil-każ inkwistjoni, id-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni jkun kiseb għarfien tal-informazzjoni minima stabbilita mill-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 biss matul il-proċedura ġudizzjarja.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

1. Il-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea

4. L-Artikolu 47 tal-Karta, intitolat "Id-dritt għal rimedju effettiv u għal proċess imparzjali", jipprevedi li:

"Kull persuna li d-drittijiet u l-libertajiet tagħha garantiti mil-liġi ta' l-Unjoni jiġu vjolati għandha d-dritt għal rimedju effettiv quddiem qorti skond il-kondizzjonijiet stabbiliti f'dan l-Artikolu.

Kull persuna għandha d-dritt għal smigħ ġust u pubbliku fi żmien raġjonevoli minn qorti indipendenti u imparzjali, stabbilita minn qabel bil-liġi. Kull persuna għandu jkollha l-possibbiltà li tieħu parir, ikollha difiża u tkun irrappreżentata.

[...]"

2. Id-Direttiva 2011/16

5. Il-premessa 9 tad-Direttiva 2011/16[4] hija fformulata kif ġej:

"L-istandard ta' 'rilevanza prevedibbli' huwa maħsub biex jipprovdi għall-iskambju ta' informazzjoni fi kwistjonijiet ta' taxxa safejn hu possibbli u, fl-istess ħin, biex jiċċara li l-Istati Membri mhumiex liberi li jippruvaw jiksbu informazzjoni jew jitolbu informazzjoni li x'aktarx ma tkunx rilevanti għall-kwistjonijiet tat-taxxa ta' pagatur speċifiku tat-taxxa. Waqt li l-Artikolu 20 ta' din id-Dreittiva jinkludi rekwiżiti proċedurali, jeħtieġ li dawk id-dispożizzjonijiet jiġu interpretati b'mod liberali sabiex ma jfixklux l-iskambju effettiv ta' informazzjoni."

6. L-Artikolu 1(1) jiddetermina s-suġġett tad-Direttiva 2011/16:

"Din id-Direttiva tistabbilixxi r-regoli u l-proċeduri li taħthom l-Istati Membri għandhom jikkooperaw flimkien bil-ħsieb tal-iskambju ta' informazzjoni li hija prevedibbilment rilevanti

[4] Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE tal-15 ta' Frar 2011 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-direttiva 77/799/KEE (ĠU 2011, L 64, p. 1, rettifika fil-ĠU 2020, L 274, p. 58); id-Direttiva applikabbli hawnhekk hija dik fil-verżjoni emendata bid-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/2258 tas-6 ta' Diċembru 2016 (ĠU 2016, L 342, p. 1).

għall-amministrazzjoni u l-infurzar tal-liġijiet domestiċi tal-Istati Membri li jikkonċernaw it-taxxi msemmijin fl-Artikolu 2."

7. L-Artikolu 5 tad-Direttiva 2011/16 jipprevedi l-proċedura għall-iskambju ta' informazzjoni fuq talba:

"Fuq it-talba tal-awtorità rikjedenti, l-awtorità rikjesta għandha tikkomunika lill-awtorità rikjedenti kwalunkwe informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1(1) li hija jkollha fil-pussess tagħha jew li tikseb b'riżultat ta' indaġnijiet amministrattivi."

8. L-Artikolu 20 tad-Direttiva 2011/16 ("Formoli standard u formati elettroniċi") jipprevedi, fil-paragrafu 2 tiegħu:

"Il-formola standard li hemm referenza għaliha fil-paragrafu 1 għandha tinkludi tal-inqas l-informazzjoni li ġejja li għandha tiġi pprovduta mill-awtorità rikjedenti:

a) l-identità tal-persuna taħt eżami jew investigazzjoni;

b) l-għan fiskali tal-informazzjoni mitluba.

L-awtorità rikjedenti tista', safejn ikun magħruf u f'konformità mal-iżviluppi internazzjonali, tipprovdi l-isem u l-indirizz ta' kwalunkwe persuna li hu maħsub li għandha fil-pussess tagħha l-informazzjoni rikjesta kif ukoll kwalunkwe element li jista' jiffaċilita l-ġbir ta' informazzjoni mill-awtorità rikjesta."

B. Id-dritt internazzjonali konvenzjonali

1. Il-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD dwar il-ħelsien mit-taxxa doppja

9. Fit-30 ta' Lulju 1963, il-Kunsill tal-OECD adotta rakkomandazzjoni dwar il-ħelsien mit-taxxa doppja (iktar 'il quddiem il-"Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD") [5]. L-Artikolu 26 tal-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD jindirizza, fil-paragrafu 1 tiegħu, l-iskambju ta' informazzjoni u jipprevedi:

"L-awtoritajiet kompetenti tal-Istati kontraenti għandhom jibagħtu lil xulxin l-informazzjoni meħtieġa sabiex japplikaw id-dispożizzjonijiet ta' din il-Konvenzjoni jew għall-amministrazzjoni jew għall-applikazzjoni tal-liġi interna dwar taxxa ta' kull tip jew deskrizzjoni miġbura f'isem l-Istati kontraenti, is-sottodiviżjonijiet politiċi tagħhom jew l-awtoritajiet lokali tagħhom sakemm it-taxxa prevista fiha ma tkunx kuntrarja għall-Konvenzjoni. […]" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

5 Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. Il-verżjoni attwali tal-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD huwa ddatat il-21 ta' Novembru 2017.

2. Il-Konvenzjoni dwar it-Taxxa bejn il-Lussemburgu u Franza

10. Fil-mument tat-talba għal informazzjoni, kienet fis-seħħ il-Konvenzjoni dwar it-Taxxa bejn il-Lussemburgu u Franza tal-1 ta' April 1958, kif ġiet emendata fl-24 ta' Novembru 2006, fit-3 ta' Ġunju 2009 u fil-5 ta' Settembru 2014. L-Artikolu 22(1) tal-Konvenzjoni dwar it-Taxxa jirregola l-iskambju ta' informazzjoni u huwa konformi mal-Artikolu 26(1) tal-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD.

C. Id-dritt Lussemburgiż

1. Il-Liġi tad-29 ta' Marzu 2013

11. Il-Lussemburgu ttraspona d-Direttiva 2011/16 permezz tal-Liġi tad-29 ta' Marzu 2013[6]. L-Artikolu 6 tal-Liġi tad-29 ta' Marzu 2013 jipprevedi:

"Fuq it-talba tal-awtorità rikjedenti, l-awtorità rikjesta Lussemburgiża għandha tikkomunikalha kwalunkwe informazzjoni prevedibbilment rilevanti għall-amministrazzjoni u għall-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni interna tal-Istat Membru rikjedenti dwar it-taxxi u d-dazji msemmija fl-Artikolu 1, li hija jkollha fil-pussess tagħha jew li hija tikseb permezz ta' investigazzjonijiet amministrattivi."

2. Il-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014

12. Dik il-liġi kienet segwita mil-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014 dwar il-proċedura applikabbli għall-iskambju ta' informazzjoni fuq talba fil-qasam tat-tassazzjoni[7]. Fl-Artikolu 1(1) tagħha huwa previst dan li ġej:

"Din il-liġi hija applikabbli b'effett mid-data tad-dħul fis-seħħ tagħha għat-talbiet għall-iskambju ta' informazzjoni li jsiru fil-qasam tat-tassazzjoni u li jsiru mill-awtorità kompetenti ta' Stat rikjedenti taħt:

[…]

4. il-liġi emendata tad-29 ta' Marzu 2013 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni […]"

13. Fl-Artikolu 2(1) u (2) tal-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014 huwa previst li:

"(1) L-amministrazzjonijiet fiskali huma awtorizzati li jitolbu kull tip ta' informazzjoni li tkun mitluba għall-applikazzjoni tal-iskambju ta' informazzjoni kif previst mill-konvenzjonijiet u liġijiet mingħand il-possessur ta' din l-informazzjoni.

(2) Il-possessur tal-informazzjoni huwa obbligat jipprovdi l-informazzjoni mitluba, kollha kemm hi, b'mod preċiż, mingħajr alterazzjoni, u dan fi żmien xahar min-notifika tad-deċiżjoni li tordna l-għoti tal-informazzjoni mitluba. Dan l-obbligu jinkludi t-trażmissjoni mingħajr alterazzjoni tal-fajls li fuqhom tkun ibbażata l-informazzjoni."

[6] Il-Liġi dwar it-Traspożizzjoni tad-Direttiva 2011/16, Mémorial A 2013, p. 756.

[7] Mémorial A 2014, p. 4170.

14. L-Artikolu 3(1) u (3) tal-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014, fil-verżjoni fis-seħħ dak iż-żmien, kien jipprevedi:

"L-amministrazzjoni fiskali kompetenti għandha tivverifika r-regolarità formali tat-talba għal skambju ta' informazzjoni. Il-forma tat-talba għal skambju ta' informazzjoni tkun regolari jekk hija tkun tinkludi l-indikazzjoni tal-bażi legali u tal-awtorità kompetenti li tagħmel it-talba kif ukoll l-indikazzjonijiet l-oħra previsti mill-konvenzjonijiet u liġijiet.

(3) Jekk l-amministrazzjoni fiskali kompetenti ma jkollhiex l-informazzjoni mitluba, id-direttur tal-amministrazzjoni fiskali kompetenti jew id-delegat tiegħu għandu jinnotifika b'ittra rreġistrata indirizzata lill-possessur tal-informazzjoni d-deċiżjoni tiegħu li tordna li tingħata l-informazzjoni mitluba. In-notifika tad-deċiżjoni lill-possessur tal-informazzjoni mitluba tiswa bħala notifika lil kull persuna oħra hemm imsemmija."

15. L-Artikolu 5 tal-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014 jipprevedi fil-paragrafu 1 tiegħu:

"Jekk l-informazzjoni mitluba ma tingħatax fit-terminu ta' xahar min-notifika tad-deċiżjoni li tordna l-għoti tal-informazzjoni mitluba, multa amministrattiva fiskali sa massimu ta' EUR 250 000 tista' tiġi imposta fuq il-possessur tal-informazzjoni. L-ammont għandu jiġi ffissat mid-direttur tal-awtorità fiskali kompetenti jew mid-delegat tiegħu."

16. L-Artikolu 6 tal-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014 jistabbilixxi li:

"(1) Ma tista' tiġi ppreżentata l-ebda azzjoni għal rimedju kontra t-talba għal skambju ta' informazzjoni u d-deċiżjoni msemmija fl-Artikolu 3(1) u (3).

(2) Il-possessur tal-informazzjoni għandu jkollu l-possibbiltà ta' rikors għal bidla tad-deċiżjonijiet imsemmija fl-Artikolu 5 quddiem it-tribunal administratif [(it-Tribunal Amministrattiv, il-Lussemburgu)]. Dan ir-rikors għandu jiġi ppreżentat f'terminu ta' xahar min-notifika tad-deċiżjoni lid-detentur tal-informazzjoni mitluba. Ir-rikors għandu jkollu effett sospensiv. B'deroga mid-dispożizzjonijiet dwar il-proċedura quddiem il-qrati amministrattivi, kull parti tista' tippreżenta nota waħda biss (inkluż ir-rikors). Ir-risposta għar-rikors għandha tiġi ppreżentata fi żmien xahar mill-preżentata tar-rikors fl-uffiċċju tar-reġistru tal-qrati. Madankollu, fl-interess tal-istruttorja tal-kawża, il-president tal-awla inkarigata mid-deċiżjoni jista' jordna *ex officio* li jitressqu noti supplimentari fit-terminu stabbilit minnu stess. It-tribunal administratif (it-Tribunal Amministrattiv) għandu jiddeċiedi fi żmien xahar mill-preżentata tar-risposta għar-rikors jew mill-iskadenza tat-terminu għall-preżentata ta' noti supplimentari."

3. Il-Liġi tal-1 ta' Marzu 2019

17. Il-Liġi tal-1 ta' Marzu 2019 li temenda l-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014[8] daħlet fis-seħħ fid-9 ta' Marzu 2019. Permezz tal-Liġi tal-1 ta' Marzu 2019, ġew emendati b'mod partikolari l-Artikolu 3(1) u l-Artikolu 6(1) tal-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014.

[8] Mémorial A 2019, p. 112.

18. L-Artikolu 3 tal-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014, kif emendata bil-Liġi tal-1 ta' Marzu 2019, jipprovdi fil-paragrafu 1 tiegħu:

"L-amministrazzjoni fiskali kompetenti għandha tivverifika r-regolarità formali tat-talba għal skambju ta' informazzjoni. Il-forma tat-talba għal skambju ta' informazzjoni tkun regolari jekk hija tkun tinkludi l-indikazzjoni tal-bażi legali u tal-awtorità kompetenti li tagħmel it-talba kif ukoll l-indikazzjonijiet l-oħra previsti mill-konvenzjonijiet u liġijiet. L-amministrazzjoni fiskali kompetenti għandha tiżgura ruħha li l-informazzjoni mitluba ma hijiex nieqsa minn kull rilevanza prevedibbli fid-dawl tal-identità tal-persuna kkonċernata mit-talba għal skambju ta' informazzjoni u fid-dawl ta' dik tad-detentur tal-informazzjoni kif ukoll tal-bżonnijiet tal-proċedura fiskali inkwistjoni."

19. L-Artikolu 6(1) tal-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014, kif emendata bil-Liġi tal-1 ta' Marzu 2019, jipprovdi:

"Il-possessur tal-informazzjoni għandu jkollu l-possibbiltà ta' rikors għal annullament quddiem it-tribunal administratif (it-Tribunal Amministrattiv) kontra d-deċiżjoni ta' ordni msemmija fl-Artikolu 3(3). […]"

III. Il-kawża prinċipali

20. Il-kawża prinċipali tikkonċerna talba għal informazzjoni mill-amministrazzjoni fiskali Franċiża lill-amministrazzjoni fiskali Lussemburgiża. L-amministrazzjoni fiskali Franċiża tibbaża dawn it-talbiet fuq il-Konvenzjoni dwar it-Taxxa konkluża fl-1 ta' April 1958 bejn il-Lussemburgu u Franza u fuq id-Direttiva 2011/16.

21. Fit-talba għal informazzjoni tas-27 ta' April 2017, l-awtoritajiet Franċiżi ddikjaraw li kienu qegħdin jinvestigaw il-kumpannija F (bis-sede tagħha fi Franza) li allegatament kriet proprjetà f'komun fi Franza. Il-kumpannija L, stabbilita fil-Lussemburgu, ma hijiex biss il-kumpannija omm indiretta tal-kumpannija F (permezz ta' kumpannija inkorporata taħt id-dritt Olandiż), iżda għandha wkoll direttament proprjetà oħra fl-istess komun fi Franza. L-awtoritajiet Franċiżi spjegaw li persuni fiżiċi li direttament jew indirettament għandhom proprjetajiet immobbli li jinsabu fi Franza kellhom jirreġistrawhom għal skopijiet ta' taxxa fuq il-proprjetà immobbli u li riedu jkunu jafu min kienu l-azzjonisti u l-benefiċjarji ekonomiċi tal-kumpannija L.

22. B'ittra ddatata t-28 ta' Frar 2018 (iktar 'il quddiem, id-"deċiżjoni ta' ordni"), l-awtoritajiet tat-taxxa tal-Lussemburgu talbu lill-kumpannija L tipprovdi ċerta informazzjoni kif ġej:

"[…] Fis-27 ta' April 2017, l-awtorità kompetenti tal-amministrazzjoni fiskali Franċiża bagħtet talba għal informazzjoni skont id-Direttiva 2011/16 […] u skont il-Konvenzjoni dwar it-Taxxa bejn il-Lussemburgu u Franza […]

Il-persuna ġuridika li għaliha tirrelata t-talba hija l-kumpannija F, li għandha s-sede tagħha [fi Franza].

Nitolbok tipprovdi l-informazzjoni u d-dokumenti li ġejjin għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2012 sal-31 ta' Diċembru 2016 […]

– Jekk jogħġbok ipprovdi l-ismijiet u l-indirizzi tal-azzjonisti tal-kumpannija L, u l-ismijiet u l-indirizzi tal-benefiċjarji attwali, kemm diretti kif ukoll indiretti u irrispettivament mit-tip ta' struttura li ġiet implimentata, tal-kumpannija u t-tqassim tal-kapital.

– Jekk jogħġbok ibgħat kopja tar-reġistru tat-titoli tal-kumpannija L.

– […]"

23. Il-kumpannija L ħadet azzjoni legali kontra d-deċiżjoni ta' ordni, għalkemm skont l-Artikolu 6 tal-Liġi tal-25 ta' Novembru 2014 ma kinitx teżisti l-possibbiltà ta' rimedju ġudizzjarju. Permezz tad-deċiżjoni tal-4 ta' Ġunju 2018, dan ir-rimedju ġudizzjarju ġie miċħud bħala inammissibbli. Il-kumpannija L ippreżentat rikors kontenzjuż kontra din id-deċiżjoni. Dan bħalissa jinsab pendenti quddiem it-Tribunal administratif (it-Tribunal Amministrattiv, il-Lussemburgu).

24. Fis-6 ta' Awwissu 2018, l-awtoritajiet tat-taxxa tal-Lussemburgu imponew multa fuq il-kumpannija L talli naqset milli tikkonforma mad-deċiżjoni ta' ordni. Fil-5 ta' Settembru 2018 il-kumpannija L ippreżentat rikors quddiem it-Tribunal administratif (it-Tribunal Amministrattiv). B'mod partikolari, il-kumpannija L tinvoka l-fatt li l-informazzjoni mitluba mill-amministrazzjoni fiskali Franċiża ma kinitx "prevedibbilment rilevanti" u li d-deċiżjoni ta' ordni ma speċifikatx l-iskop tat-taxxa li għalih intalbet l-informazzjoni.

25. Permezz tas-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2018, it-Tribunal administratif (it-Tribunal Amministrattiv) laqa' r-rikors kontenzjuż u annulla d-deċiżjoni tas-6 ta' Awwissu 2018 dwar l-impożizzjoni ta' multa, peress li d-deċiżjoni ta' ordni kienet diġà ineffettiva. It-Tribunal administratif (it-Tribunal Amministrattiv) essenzjalment ibbaża fuq il-fatt li kienet teżisti kontradizzjoni bejn l-identità tal-persuna taxxabbli ddikjarata fid-deċiżjoni ta' ordni tat-28 ta' Frar 2018 u l-ispjegazzjonijiet mogħtija mill-awtoritajiet Franċiżi rigward l-għan li għalih qiegħda tintalab l-informazzjoni. Għalhekk, jibqgħu jippersistu dubji dwar l-identità tal-persuna taxxabbli li magħha tirrelata t-talba. Speċifikament, skont it-Tribunal administratif (it-Tribunal Amministrattiv), l-ispjegazzjonijiet li jinsabu fit-talba għal informazzjoni tas-27 ta' April 2017 wasslu għar-riżultat li l-investigazzjoni li kienet għaddejja ma kinitx relatata mal-kumpannija F, li madankollu ġiet identifikata fit-talba għal informazzjoni bħala l-persuna li kienet qiegħda tiġi investigata fi Franza, u t-tassazzjoni tagħha stess, iżda pjuttost mal-persuni fiżiċi bħala benefiċjarji ekonomiċi tal-kumpannija L. Skont id-dritt Franċiż, għal skopijiet ta' taxxa fuq il-beni bħala proprjetà immobbli, jeżisti l-obbligu li l-pussess ta' proprjetà immobbli li tinsab fit-territorju Franċiż jiġi rreġistrat.

26. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu appella minn dik is-sentenza quddiem il-Cour administrative (il-Qorti Amministrattiva, il-Lussemburgu) fil-21 ta' Diċembru 2018. Il-Lussemburgu huwa partikolarment tal-fehma li l-informazzjoni mitluba mill-amministrazzjoni fiskali Franċiża tissodisfa r-rekwiżit ta' "rilevanza prevedibbli" u li t-talba Franċiża tinkludi l-informazzjoni meħtieġa mill-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16. Barra minn hekk, ir-rekwiżiti tal-Artikolu 47 tal-Karta ġew issodisfatti wkoll minħabba li l-kumpannija L ħadet azzjoni legali kemm kontra d-deċiżjoni ta' ordni kif ukoll l-impożizzjoni tal-multa.

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u d-domandi preliminari

27. Huwa f’dawn iċ-ċirkustanzi li, permezz ta’ digriet tat-23 ta’ Mejju 2019, il-Cour administrative (il-Qorti Amministrattiva) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja, b’mod konformi mal-Artikolu 267 TFUE, id-domandi preliminari li ġejjin.

“1. Il-punt (a) tal-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 għandu jiġi interpretat fis-sens li talba għal skambju ta’ informazzjoni fformulata minn awtorità ta’ Stat Membru li jagħmel it-talba li tiddefinixxi l-persuni taxxabbli li hemm riferiment għalihom fit-talba għal skambju abbażi tas-sempliċi status tagħhom ta’ azzjonisti u ta’ benefiċjarji ekonomiċi ta’ persuna ġuridika, mingħajr ma dawn il-persuni taxxabbli jkunu ġew, minn qabel, identifikati bl-isem u individwalment min-naħa tal-awtorità li tagħmel it-talba, hija konformi mar-rekwiżiti ta’ identifikazzjoni stabbiliti minn din id-dispożizzjoni?

2. Fil-każ ta’ risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, l-Artikolu 1(1) u l-Artikolu 5 tal-istess direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-osservanza tal-istandard tar-rilevanza prevedibbli timplika li l-awtorità tal-Istat Membru li jagħmel it-talba, sabiex tistabbilixxi l-assenza ta’ tiftix ta’ informazzjoni (“fishing expedition”) minkejja n-nuqqas ta’ identifikazzjoni individwali tal-persuni taxxabbli kkonċernati, tkun tista’ tagħti spjegazzjonijiet ċari u suffiċjenti li juru li hija qed twettaq investigazzjoni mmirata rigward grupp limitat ta’ persuni u mhux sempliċi investigazzjoni ta’ sorveljanza fiskali ġenerali u li din l-investigazzjoni hija ġġustifikata b’suspetti bbażati fuq nuqqas ta’ osservanza ta’ obbligu legali speċifiku?

3. L-Artikolu 47 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta

1. – individwu li ġiet imposta fuqu, mill-awtorità kompetenti tal-Istat Membru rikjest, sanzjoni amministrattiva pekunjarja għal nuqqas ta’ osservanza ta’ deċiżjoni amministrattiva li tordnah jipproduċi informazzjoni fil-kuntest ta’ skambju bejn amministrazzjonijiet fiskali nazzjonali taħt id-Direttiva 2011/16, li ma tistax tkun is-suġġett ta’ rikors kontenzjuż skont id-dritt nazzjonali tal-Istat Membru rikjest, ikun ikkontesta l-legalità ta’ din id-deċiżjoni b’mod inċidentali fil-kuntest ta’ rikors kontenzjuż dirett kontra s-sanzjoni pekunjarja u

– ikun kiseb għarfien tal-informazzjoni minima stabbilita mill-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 biss matul il-proċedura ġudizzjarja mibdija wara r-rikors kontenzjuż tiegħu kontra l-imsemmija sanzjoni,

huwa għandu jingħata, wara r-rikonoxximent definittiv, b’mod inċidentali, tal-validità tad-deċiżjoni ta’ ordni u dik ta’ ffissar ta’ multa maħruġa kontrih, terminu sospensiv għall-ħlas tal-multa sabiex ikun jista’ jikkonforma ruħu, wara li jkun kiseb għarfien tal-elementi marbuta mar-rilevanza prevedibbli kkonfermata b’mod definittiv mill-qorti kompetenti, mad-deċiżjoni ta’ ordni?”

V. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

28. B’digriet tal-15 ta’ Jannar 2020, il-proċeduri kienu inizjalment sospiżi sakemm ingħatat is-sentenza fil-Kawżi magħquda C-245/19 u C-246/19 fis-6 ta’ Ottubru 2020. Il-proċeduri tkomplew fid-19 ta’ Novembru 2020 fi djalogu mal-qorti tar-rinviju.

29. Minbarra l-kumpannija L, il-Lussemburgu, ir-Repubblika Franċiża, ir-Renju ta' Spanja, ir-Repubblika Ellenika, ir-Repubblika tal-Polonja, ir-Repubblika tal-Finlandja, l-Irlanda, ir-Repubblika Taljana u l-Kummissjoni ressqu osservazzjonijiet bil-miktub u wieġbu bil-miktub għall-mistoqsijiet magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja.

VI. Analiżi ġuridika

A. Fuq l-ewwel żewġ domandi preliminari

30. Bl-ewwel żewġ domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju fl-aħħar mill-aħħar tixtieq tkun taf jekk u taħt liema kundizzjonijiet talba għal informazzjoni tista' tikkonċerna grupp ta' persuni identifikabbli iżda mhux individwalizzati fir-rigward tal-kunċett tar-"rilevanza prevedibbli" fl-Artikolu 1(1) u fl-Artikolu 5 kif ukoll id-dispożizzjoni fl-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16.

31. Il-każ preżenti huwa kkaratterizzat minn żewġ karatteristiċi. Minn naħa, it-talba mill-amministrazzjoni fiskali Franċiża ma tirrigwardax persuna waħda, iżda grupp ta' persuni. Min-naħa l-oħra, dan il-grupp ta' persuni ma huwiex determinabbli bl-isem jew permezz ta' kriterji oħra (pereżempju n-numru tal-karta tal-identità bir-ritratt uffiċjali, in-numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa jew in-numru tal-kont), iżda jista' jiġi ddeterminat biss permezz ta' karatteristiċi komuni (l-azzjonisti u l-benefiċjarji ekonomiċi tal-kumpannija L). L-identifikazzjoni bl-isem hija preċiżament l-iskop tat-talba għal informazzjoni.

32. Fil-każijiet deċiżi qabel mill-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-kunċett tar-"rilevanza prevedibbli", l-identità tal-persuna taxxabbli kienet magħrufa f'kull każ[9]. Intalbet iktar informazzjoni, sabiex tkun tista' titħallas tassazzjoni xierqa jew titwettaq verifika tal-informazzjoni pprovduta mill-persuna taxxabbli fl-Istat li jagħmel it-talba. Bil-kontra, fil-każ li issa għandu jiġi deċiż, il-post ta' tassazzjoni fl-Istat li jagħmel it-talba (proprjetà immobbli fi Franza) huwa stabbilit. Madankollu, l-identità tal-persuni li għandhom jissodisfaw l-obbligi fiskali b'rabta mal-proprjetà immobbli ma hijiex ċara. F'dan ir-rigward, it-talba għal deċiżjoni preliminari preżenti hija differenti mill-proċeduri deċiżi sa issa mill-Qorti tal-Ġustizzja.

33. L-ewwel żewġ domandi preliminari magħmula jirrigwardaw esklużivament it-talba għal informazzjoni tal-awtorità Franċiża, iżda mhux id-deċiżjoni ta' ordni tal-amministrazzjoni fiskali tal-Lussemburgu. It-tweġiba tal-mistoqsijiet hija madankollu rilevanti għall-evalwazzjoni mill-qorti tar-rinviju tal-legalità tas-sanzjoni amministrattiva imposta. Dan peress li l-legalità tas-sanzjoni imposta mil-Lussemburgu tiddependi min-naħa tagħha fuq il-legalità tad-deċiżjoni ta' ordni Lussemburgiża. Din tippreżupponi talba leġittima għal informazzjoni mill-awtoritajiet Franċiżi.

34. Peress li t-tieni domanda preliminari tqum bħala konsegwenza loġika tal-ewwel domanda u ż-żewġ domandi jirrigwardaw essenzjalment l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2011/16, jistgħu jitwieġbu flimkien.

[9] Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2020, État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795, punti 24), u tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 22).

1. Fuq il-kunċett ta' "rilevanza prevedibbli"

35. L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2011/16 jipprevedi li l-Istati Membri għandhom jikkooperaw flimkien bil-ħsieb tal-iskambju ta' informazzjoni li hija "prevedibbilment rilevanti" għall-amministrazzjoni u l-infurzar tal-liġijiet domestiċi tagħhom. Skont l-Artikolu 5 tad-Direttiva, informazzjoni bħal din biss għandha tiġi kkomunikata fil-qafas tal-iskambju ta' informazzjoni fuq talba.

36. Għaldaqstant, hija din l-awtorità, li tkun qiegħda tmexxi l-investigazzjoni li minnha toriġina t-talba għal informazzjoni, li għandha tevalwa, skont iċ-ċirkustanzi tal-kawża, ir-rilevanza prevedibbli tal-informazzjoni mitluba għal din l-investigazzjoni skont l-evoluzzjoni tal-proċedura u, konformement mal-Artikolu 17(1) tad-Direttiva 2011/16, tal-użu ta' sorsi abitwali ta' informazzjoni.

37. Minkejja li l-awtorità li tagħmel it-talba għandha f'dan ir-rigward marġni ta' diskrezzjoni, hija ma tistax titlob informazzjoni mingħajr rilevanza għall-investigazzjoni inkwistjoni. Ir-"rilevanza prevedibbli" tal-informazzjoni mitluba hija għalhekk kundizzjoni meħtieġa għal talba għal informazzjoni leġittima [10].

38. Konsegwentement, il-kunċett ta' "rilevanza prevedibbli" għandu jiġi interpretat skont l-Artikolu 5 moqri flimkien mal-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2011/16. Għandhom primarjament jiġu eżaminati l-formulazzjoni u l-kuntest leġiżlattiv (ara, f'dan ir-rigward, l-punt (a)) kif ukoll l-iskop (ara, f'dan ir-rigward, il-punt (b)). Peress li l-kummenti fil-kummentarju dwar il-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD inbidlu wara l-adozzjoni tad-Direttiva 2011/16 (ara, f'dan ir-rigward, il-punt (c)) u l-formulazzjoni tad-Direttiva tat-22 ta' Marzu 2021 (ara, f'dan ir-rigward, il-punt (d)), fil-każ preżenti għandha tiġi ttrattata wkoll ir-rilevanza ta' dawn il-bidliet.

a) Il-formulazzjoni u l-kuntest leġiżlattiv tal-Artikolu 1 moqri flimkien mal-Artikolu 5 u mal-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16

39. Kif diġà ddikjarat il-Qorti tal-Ġustizzja, l-espressjoni "prevedibbilment rilevanti" fl-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2011/16 hija intiża li tippermetti lill-awtorità li tagħmel it-talba li titlob u tikseb l-informazzjoni kollha li hija tista' raġonevolment tqis li ser tkun rilevanti għall-finijiet tal-investigazzjoni tagħha, mingħajr madankollu ma tawtorizzaha tmur manifestament lil hinn mill-kuntest tagħha jew timponi oneru eċċessiv fuq l-awtorità rikjesta [11].

40. L-Artikolu 5 tad-Direttiva 2011/16 jirreferi għal din l-informazzjoni billi jipprevedi li, l-awtorità rikjesta għandha tikkomunika lill-awtorità li tagħmel it-talba kwalunkwe informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1(1) li hija jkollha fil-pussess tagħha jew li tikseb b'riżultat ta' investigazzjonijiet amministrattivi. Għaldaqstant, l-Artikolu 5 jimponi obbligu fuq l-awtorità rikjesta.

10 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 64).

11 Sentenzi tas-6 ta' Ottubru 2020, État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795, punt 110), u tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 68).

41. Mill-formulazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet jirriżulta li l-espressjoni "prevedibbilment rilevanti" tindika l-kwalità li għandu jkollha l-informazzjoni mitluba. Restrizzjoni fis-sens li t-talba għal informazzjoni tista' tirrelata biss ma' persuni taxxabbli individwali u identifikati bl-isem biss ma tistax tiġi dedotta mill-formulazzjoni tal-Artikolu 5 moqri flimkien mal-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2011/16.

42. Meta jiġi interpretat il-kunċett ta' "rilevanza prevedibbli", għandha titqies ukoll il-premessa 9 tad-Direttiva 2011/16. Skontha, l-istandard ta' "rilevanza prevedibbli" huwa maħsub biex jipprovdi għall-iskambju ta' informazzjoni fi kwistjonijiet ta' taxxa sa fejn huwa l-iktar possibbli. Fl-istess ħin, b'dan il-mod jiġi ċċarat li l-Istati Membri ma humiex liberi li jippruvaw jiksbu informazzjoni jew jitolbu informazzjoni li x'aktarx ma tkunx rilevanti għall-kwistjonijiet tat-taxxa ta' persuna taxxabbli speċifika.

43. Il-frażi "pagatur speċifiku tat-taxxa" ma tindikax li talba relatata ma' grupp ta' persuni taxxabbli hija inammissibbli, u lanqas li l-persuni taxxabbli għandhom jiġu identifikati b'isimhom. Pjuttost, huwa kruċjali li jkun hemm saħansitra persuna taxxabbli speċifika, jiġifieri persuna li għandha obbligi fiskali fl-Istat li jagħmel it-talba u din il-persuna tista' tiġi identifikata b'mod preċiż.

44. Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-kunċett "rilevanza prevedibbli", għandu jiġi nnotat ukoll li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-awtorità rikjesta għandha tivverifika jekk l-informazzjoni mitluba hijiex nieqsa minn kwalunkwe "rilevanza prevedibbli" għall-investigazzjoni mwettqa mill-awtorità rikjedenti [12].

45. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, f'dan ir-rigward, għandu jsir riferiment għall-Artikolu 20(2) tad-Direttiva, li jsemmi l-elementi rilevanti għall-finijiet ta' dan l-istħarriġ [13]. Skont l-Artikolu 20(2)(a) tad-Direttiva 2011/16, il-formola standard li għandha tiġi sottomessa mill-awtorità li tagħmel it-talba għandha tinkludi mill-inqas l-"identità tal-persuna" taħt eżami jew investigazzjoni. Fil-verżjoni Ingliża tintuża l-frażi "identity of the person" u fil-verżjoni Franċiża "l'identité de la personne".

46. It-termini "identità" jew "identity/identité" jirreferu wkoll, iżda mhux esklużivament, għall-identifikazzjoni bl-isem. Mill-formulazzjoni tal-Artikolu 20(a) tad-Direttiva 2011/16 ma jistax jiġi dedott li talba għal informazzjoni tista' tikkonċerna biss persuna taxxabbli waħda. Lanqas ma jirriżulta mill-formulazzjoni li l-identifikazzjoni tal-persuna jew tal-persuni taxxabbli bl-isem hija meħtieġa.

47. Pjuttost, it-terminu "identità" għandu jiġi interpretat b'tali mod li ġeneralment jiġbor fih l-istatus jew il-karatteristiċi kollha li jiddistingwu persuna minn oħrajn. Madankollu, l-identifikazzjoni jew l-identità ta' persuna tista' ssir ukoll b'karatteristiċi oħra għajr l-isem, jekk dan jipprevjeni wkoll il-konfużjoni.

48. Għalhekk huwa biżżejjed għall-Istat li jagħmel it-talba li jipprovdi l-fatti u l-karatteristiċi kollha li jippermettu lill-Istat rikjest jidentifika lill-persuna taxxabbli.

[12] Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 78).

[13] Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 79).

49. Mill-formulazzjoni u mill-kuntest leġiżlattiv tal-Artikolu 1(1) moqri flimkien mal-Artikolu 5 u mal-Artikolu 20(2)(a) tad-Direttiva 2011/16 jirriżulta li talba għal informazzjoni tista' tirrigwarda wkoll grupp ta' persuni taxxabbli u l-persuna taxxabbli jew il-persuni taxxabbli għandhom ikunu identifikabbli permezz tal-informazzjoni pprovduta mill-awtorità li tagħmel it-talba, iżda mhux neċessarjament identifikati b'isimhom.

b) It-tifsira u l-iskop tal-kunċett ta' "rilevanza prevedibbli"

50. Dan huwa kkonfermat mit-tifsira u mill-iskop tal-kunċett "rilevanza prevedibbli". Ir-raġuni għal dan hija li, fir-rigward tar-rilevanza materjali tal-informazzjoni l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-awtorità li tagħmel it-talba tista', fil-kuntest tal-investigazzjoni tagħha, tiddetermina l-informazzjoni li hija tqis li għandha bżonn fir-rigward tad-dritt nazzjonali tagħha sabiex jiġi stabbilit korrettament l-ammont ta' taxxi li għandu jinġabar [14].

1) Distinzjoni bejn talbiet ammissibbli li jirrigwardaw grupp u tiftix ta' informazzjoni ("fishing expedition") inammissibbli

51. Minn dan isegwi li talba għal informazzjoni skont l-Artikolu 1(1) moqri flimkien mal-Artikolu 5 tad-Direttiva 2011/16 mhux bilfors trid tkun diretta lejn it-trażmissjoni ta' dokumenti (eż. kuntratti, fatturazzjonijiet u ħlasijiet). Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-informazzjoni evidentement ma hijiex kompletament nieqsa minn "rilevanza prevedibbli" anki jekk tikkonċerna kuntratti, fatturazzjonijiet u ħlasijiet li ma humiex speċifikati iżda li huma ddefiniti permezz ta' kriterji [15]. Dan l-istandard jista' jiġi applikat ukoll għal talbiet li jikkonċernaw persuni.

52. Konsegwentement, l-Istat li jagħmel it-talba ma għandux għalfejn ikun diġà identifika l-persuni kkonċernati b'isimhom. Talba ġeneralment issir fi stadju tal-investigazzjoni li hija preċiżament immirata sabiex tiġbor informazzjoni li l-awtorità li tagħmel it-talba naturalment ma għandhiex għarfien preċiż u komplet. L-identifikazzjoni tal-persuni kkonċernati hija preċiżament l-iskop tat-talba għal informazzjoni. L-effettività tal-iskambju ta' informazzjoni (partikolarment fil-ġlieda kontra l-frodi tat-taxxa u l-evażjoni fiskali) tkun għalhekk kunsiderevolment limitata jekk it-talba tkun tista' tikkonċerna biss persuni li isimhom huwa diġà magħruf. Għalkemm fil-passat l-Isvizzera kienet magħrufa għall-iskambju restrittiv ta' informazzjoni, anki l-Qorti Suprema Federali Svizzera hija tal-opinjoni li tali talbiet li jirrigwardaw grupp jistgħu għalhekk ikunu ammissibbli [16].

53. B'kuntrast ma' dan, il-kunċett "rilevanza prevedibbli" jfisser li l-Istati Membri ma humiex permessi jipparteċipaw f'sempliċement tiftix ta' informazzjoni ("fishing expedition") [17]. Għaldaqstant, hija meħtieġa ċerta rabta mal-każ individwali. It-talba ma tistax tkun spekulattiva.

54. Jekk it-talba għal informazzjoni tikkonċerna grupp ta' persuni taxxabbli mhux identifikati, ir-riskju ta' tiftix ta' informazzjoni ("fishing expedition") huwa partikolarment għoli. Fin-nuqqas ta' identifikazzjoni minn qabel, l-Istat li jagħmel it-talba ma jkunx jista' jirreferi b'mod regolari għal proċedura ta' tassazzjoni speċifika kontra dawn il-persuni.

14 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 69).

15 Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2020, État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795, punt 124).

16 Il-Qorti Suprema Federali Svizzera, sentenza tat-12 ta' Settembru 2016, 2C_276/2016, punt 6.3.

17 Ara l-premessa 9 tad-Direttiva 2011/16.

55. Sabiex l-informazzjoni mitluba tissodisfa r-rekwiżit ta' "rilevanza prevedibbli", fi kliem ieħor, jiġifieri talba ammissibbli li tirrigwarda grupp, l-Istat li jagħmel it-talba għandu għaldaqstant obbligi speċifiċi ta' motivazzjoni u ta' konkretizzazzjoni. Dan huwa meħtieġ ukoll għaliex, kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja[18], l-awtorità rikjesta għandha tivverifika jekk l-informazzjoni mitluba hijiex nieqsa minn kwalunkwe "rilevanza prevedibbli" għall-investigazzjoni mwettqa mill-awtorità li tagħmel it-talba. Ir-rekwiżiti dwar l-obbligu ta' motivazzjoni jiżdiedu skont il-portata u s-sensittività tal-informazzjoni mitluba[19].

56. Kif iddikjarajt f'kawżi oħra[20], hemm bosta fatturi li għandhom jiġu kkunsidrati sabiex issir distinzjoni bejn tiftix ta' informazzjoni ("fishing expedition") inammissibbli u talba għal informazzjoni ammissibbli. L-ewwel nett, għandhom jitqiesu s-suġġett tal-investigazzjoni tal-awtorità li tagħmel it-talba kif ukoll it-tip tal-ilment fiskali li hija fformulat. Sussegwentement, l-aġir preċedenti tal-persuna taxxabbli huwa wkoll rilevanti. Indizji konkreti ta' nuqqas ta' osservanza tal-obbligi fiskali pjuttost jiġġustifikaw skambju ta' informazzjoni iktar milli sempliċi spekulazzjoni.

2) Rekwiżit ta' preċiżjoni tat-talba għal informazzjoni

57. Konsegwentement tqum il-mistoqsija dwar kemm għandha tkun preċiża t-talba fir-rigward ta' grupp ta' persuni taxxabbli mhux individwalizzati sabiex l-awtorità rikjesta tkun tista' tikkonforma ma' dan l-obbligu. It-tweġiba għal din il-mistoqsija essenzjalment tingħata bl-interpretazzjoni tal-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16. Dan jinkludi l-informazzjoni minima li għandu jkun fiha talba għal informazzjoni mill-Istat li jagħmel it-talba

58. Skont l-Artikolu 20(2)(a) tad-Direttiva 2011/16, il-persuna li dwarha qegħdin isiru l-eżami jew l-investigazzjoni għandha tkun identifikata. Kif diġà ġie rrilevat, sabiex ikun jista' jiġi vverifikat li l-informazzjoni mitluba ma hijiex kompletament nieqsa mir-"rilevanza prevedibbli", identifikazzjoni bl-isem tal-persuna jew tal-persuni taxxabbli ma hijiex meħtieġa f'dan ir-rigward. Pjuttost, huwa kruċjali li l-grupp ta' persuni taxxabbli jiġi deskritt b'mod tant konkret u komprensiv li l-Istat rikjest jista' jwettaq identifikazzjoni ċara.

59. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 20(2)(b) tad-Direttiva 2011/16, l-Istat li jagħmel it-talba għandu jindika l-iskop fiskali li għalih tintalab l-informazzjoni. Fi kliem ieħor, għandu jkun ċar għall-Istat rikjest liema huma l-obbligi fiskali li l-grupp ta' persuni taxxabbli fl-Istat li jagħmel it-talba huwa suġġett għalihom u fuq liema fatti hija bbażata t-talba.

60. Fil-każ ta' talbiet li jirrigwardaw grupp relatati ma' persuni li għadhom ma humiex identifikati, isegwi wkoll li l-Istat Membru li jagħmel it-talba għandu jispjega għaliex hemm suspett raġonevoli li l-persuni kkonċernati ma kkonformawx ma' ċerti obbligi legali. Huwa minnu li l-informazzjoni bħala prinċipju hija "prevedibbilment rilevanti" irrispettivament minn jekk il-persuna kkonċernata tkunx aġixxiet skont il-liġi. Ta' spiss aġir konformi mal-liġi għandu jkun ikkonfermat biss bl-iskambju ta' informazzjoni.

18 Sentenzi tas-6 ta' Ottubru 2020, État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795, punt 115), u tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 82).

19 Ara, ukoll, fuq dan is-suġġett, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi magħquda État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:516, punt 138), kif ukoll, fl-istess sens, il-Qorti Suprema Federali Svizzera, is-sentenza tat-12 ta' Settembru 2016, 2C_276/2016, punt 6.3, fir-rigward tal-livell ta' dettall tal-fatti ppreżentati.

20 Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi magħquda État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:516, punti 135 *et seq.*)

61. Fil-każ ta' talba relatata ma' grupp mhux identifikat ta' persuni taxxabbli, madankollu, japplikaw karatteristiċi speċjali. Billi, minn naħa waħda, l-Istat li jagħmel it-talba ma jistax jidentifika l-persuni, bħala prinċipju dawn ma għandhomx ikunu diġà rreġistrati fl-Istat li jagħmel it-talba għall-iskopijiet fiskali kkonċernati. Min-naħa l-oħra, minħabba li l-informazzjoni mitluba għandha tkun "prevedibbilment rilevanti" għat-tassazzjoni fl-Istat li jagħmel it-talba, l-obbligi fiskali speċifiċi fl-Istat li jagħmel it-talba għandhom jaffettwaw il-grupp. Iż-żewġ aspetti flimkien jimplikaw li l-persuni f'dan il-grupp ma aġixxewx konformement mal-liġi.

62. Bħala riżultat, talbiet relatati ma' grupp ta' persuni taxxabbli identifikabbli iżda li ma humiex diġà identifikati huma ammissibbli. Madankollu, l-Istat li jagħmel it-talba għandu (i) jiddeskrivi l-grupp b'mod konkret u komprensiv kemm jista' jkun, (ii) jispjega għal liema obbligi fiskali huwa suġġett il-grupp ta' persuni taxxabbli fl-Istat li jagħmel it-talba u fuq liema fatti hija bbażata t-talba, u (iii) jispjega r-raġuni għaliex huwa preżunt li l-grupp ma aġixxiex konformement mal-liġi.

63. Madankollu, id-distinzjoni neċessarja bejn talbiet ammissibbli li jirrigwardaw grupp u tiftix ta' informazzjoni ("fishing expedition") inammissibbli għandha ssir fil-kuntest ta' evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi kollha tal-każ individwali, li għandha titwettaq mill-qorti tar-rinviju.

64. Skont il-fatti kkomunikati lill-Qorti tal-Ġustizzja, it-talba għal informazzjoni tal-amministrazzjoni fiskali Franċiża espressament tirrigwarda lill-azzjonisti u lill-benefiċjarji ekonomiċi tal-kumpannija L. Permezz ta' l-istatus tagħhom huwa possibbli, bħala prinċipju, li jiġu identifikati l-persuni kkonċernati. Għandu jiġi kkunsidrat ukoll li l-awtorità Franċiża apparentement spjegat fit-talba li l-kumpannija L hija l-kumpannija omm indiretta tal-kumpannija F, li għandha l-proprjetà immobbli fi Franza. Barra minn hekk, il-kumpannija L għandha direttament proprjetà oħra fi Franza. Mis-sottomissjonijiet tal-awtoritajiet Franċiżi għandu wkoll jirriżulta li persuni fiżiċi li direttament jew indirettament għandhom proprjetà immobbli li tinsab fi Franza kellhom jirreġistrawha, li evidentement sa issa għadu ma sarx. It-talba għal informazzjoni, suġġetta għall-evalwazzjoni ġenerali mill-qorti tar-rinviju, għalhekk tidher li tissodisfa l-kundizzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq (punt 62).

65. Barra minn hekk, ma għandu jkun hemm l-ebda tħassib dwar il-ħtieġa tat-talba għal informazzjoni skont l-Artikolu 17 tad-Direttiva 2011/16. B'mod partikolari, kif Franza ddikjarat, ir-reġistru ta' trasparenza li għandu jiġi stabbilit fil-Lussemburgu fuq il-bażi tad-Direttivi 2015/849[21] u 2018/843[22] kien għadu ma ġiex maħluq fiż-żmien tat-talba għal informazzjoni, sabiex b'hekk l-amministrazzjoni fiskali Franċiża ma setgħetx tidentifika l-benefiċjarji ekonomiċi nnifishom. Il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex għarfien dwar jekk infurzar tat-taxxa alternattiv ugwalment effettiv fuq il-proprjetà immobbli inkwistjoni kienx ikun possibbli taħt il-leġiżlazzjoni fiskali Franċiża, li jista' possibbilment ukoll jelimina l-ħtieġa li tintalab informazzjoni.

[21] Direttiva (UE) 2015/849 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tal-20 ta' Mejju 2015 dwar il-prevenzjoni tal-użu tas-sistema finanzjarja għall-finijiet tal-ħasil tal-flus jew il-finanzjament tat-terroriżmu, li temenda r-Regolament (UE) Nru 648/2012 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, u li tħassar id-Direttiva 2005/60/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill u d-Direttiva tal-Kummissjoni 2006/70/KE (ĠU 2015, L 141, p. 73).

[22] Direttiva (UE) 2018/843 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tal-30 ta' Mejju 2018 li temenda d-Direttiva (UE) 2015/849 dwar il-prevenzjoni tal-użu tas-sistema finanzjarja għall-finijiet tal-ħasil tal-flus jew il-finanzjament tat-terroriżmu, u li temenda d-Direttivi 2009/138/KE u 2013/36/UE (ĠU 2018, L 156, p. 43).

c) Rilevanza tal-kummentarju dwar il-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD

66. Dan ir-riżultat ta' interpretazzjoni, li skontu talba li tirrigwarda grupp x'aktarx tkun rilevanti biss taħt il-kundizzjonijiet elenkati fil-punt 62, huwa kkonfermat ukoll mill-kummentarju rivedut dwar l-Artikolu 26 tal-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD.

67. Il-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD ma huwiex trattat internazzjonali multilaterali u legalment vinkolanti, iżda sempliċement atti unilaterali ta' organizzazzjoni internazzjonali fil-forma ta' rakkomandazzjonijiet lill-Istati Membri tagħha[23]. Iktar u iktar, il-kummentarju dwar il-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD ma huwiex legalment vinkolanti għall-Qorti tal-Ġustizzja. Madankollu, l-awturi ta' dan il-kummentarju jaslu għall-konklużjoni eżatta.

68. Kif jidher sewwa mill-punt 5.1 tal-kummentarju, talba għal informazzjoni ma tikkostitwixxix tiftix ta' informazzjoni ("fishing expedition") inammissibbli sempliċement minħabba li ma tinkludix l-isem jew l-indirizz tal-persuna taxxabbli li lilha tirrigwarda l-investigazzjoni. F'dan il-każ, l-Istat li jagħmel it-talba għandu jipprovdi sempliċement iktar informazzjoni li tippermetti li l-persuna taxxabbli tiġi identifikata fl-Istat rikjest.

69. Barra minn hekk, fil-punt 5.2 tal-kummentarju huwa ddikjarat b'mod korrett li l-istandard tar-"rilevanza prevedibbli" japplika kemm f'każijiet ta' persuna taxxabbli individwali kif ukoll f'każijiet ta' talba li tirrigwarda grupp. Madankollu, jekk it-talba tirrigwarda grupp ta' persuni taxxabbli li ma humiex identifikati individwalment, l-Istat li jagħmel it-talba għandu jiddeskrivi l-grupp bl-iktar mod konkret u komprensiv possibbli. Barra minn hekk, l-Istat li jagħmel it-talba għandu jindika d-dritt applikabbli u l-fatti u ċ-ċirkustanzi li wasslu għat-talba għal informazzjoni.

70. Fl-aħħar nett, skont il-punt 5.2 tal-kummentarju, l-Istat li jagħmel it-talba għandu jispjega r-raġuni għaliex huwa preżunt li l-grupp ma kkonformax mad-dritt imsemmi u sa liema punt l-informazzjoni mitluba hija xierqa sabiex tiddetermina l-konformità mal-obbligi fi ħdan il-grupp. Dan jikkorrispondi għar-rekwiżiti msemmija iktar 'il fuq (punt 62), li kienu japplikaw ukoll qabel l-emenda tal-kummentarju dwar il-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa fl-2014. It-tħassib fundamentali mqajjem mill-qorti tar-rinviju fir-rigward ta' estensjoni sussegwenti tal-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni statutorji tar-rilevanza prevedibbli permezz tal-aġġornament tal-kummentarju dwar il-Mudell ta' Konvenzjoni dwar it-Taxxa tal-OECD għalhekk ma huwiex validu.

d) Emenda għad-Direttiva 2011/16/UE fit-22 ta' Marzu 2021

71. Anki ż-żieda sussegwenti tal-Artikolu 5(3) tad-Direttiva 2011/16 ma tbiddilx dan ir-riżultat ta' interpretazzjoni. Id-Direttiva tal-Kunsill 2021/514 tat-22 ta' Marzu 2021[24] toħloq għall-ewwel darba bażi legali speċjali għal talbiet li jirrigwardaw gruppi fl-Artikolu 5(3) tad-Direttiva 2011/16. L-Istati Membri għandhom jittrasponu d-direttiva emendata fid-dritt nazzjonali sal-31 ta' Diċembru 2022. Għaldaqstant, l-Artikolu 5(3) tad-Direttiva 2011/16, kif ġiet emendata bid-Direttiva 2021/514, ma għandux effett dirett fuq id-deċiżjoni fil-każ ineżami.

[23] Il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, punti 50 *et seq.*), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, punti 81 *et seq.*), Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, punti 81 *et seq.*), X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, punti 50 *et seq.*), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, punti 50 *et seq.*) u Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, punti 50 *et seq.*).

[24] Direttiva tal-Kunsill (UE) 2021/514 tat-22 ta' Marzu 2021 li temenda d-Direttiva 2011/16/UE dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni (ĠU 2021, L 104, p. 1).

72. Mill-premessa 4 tad-Direttiva 2021/514, madankollu, jirriżulta li d-dispożizzjoni l-ġdida għandha tagħti lill-amministrazzjonijiet fiskali qafas legali ċar għal użu sussegwenti ta' talbiet li jirrigwardaw grupp. Anki minn din il-formulazzjoni jirriżulta li din hija emenda dikjaratorja tad-Direttiva, għalhekk it-talbiet li jirrigwardaw grupp kienu diġà ammissibbli qabel. L-emenda saret għal raġunijiet ta' ċertezza legali u ċarezza legali kemm għall-persuni taxxabbli u għal dawk obbligati li jipprovdu l-informazzjoni kif ukoll għall-amministrazzjonijiet fiskali.

73. Għalhekk, l-inklużjoni ta' dispożizzjoni speċjali għal talbiet li jirrigwardaw grupp permezz ta-Artikolu 5(3) tad-Direttiva 2011/16 kif ġiet emendata bid-Direttiva 2021/514 ma tmurx kontra l-interpretazzjoni msemmija iktar 'il fuq tal-kunċett tar-"rilevanza prevedibbli" (ara f'dan ir-rigward il-punt 62), li hija awtonoma skont id-dritt tal-Unjoni.

2. *Konklużjoni*

74. Bħala riżultat, l-Artikolu 1(1) u l-Artikolu 5 moqrija flimkien mal-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 għandhom jiġu interpretati fis-sens li talba għal informazzjoni tista' tirrigwarda wkoll grupp ta' persuni speċifiċi mhux identifikati, madankollu abbażi tal-istatus tagħhom bħala azzjonisti u benefiċjarji ekonomiċi ta' persuni ġuridika.

75. F'dan ir-rigward, madankollu, il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tar-"rilevanza prevedibbli" jirrikjedu li fit-talba għal informazzjoni l-Istat li jagħmel it-talba (i) jiddeskrivi l-grupp b'mod konkret u komprensiv kemm jista' jkun, (ii) jispjega għal liema obbligi fiskali huwa suġġett il-grupp ta' persuni taxxabbli fl-Istat li jagħmel it-talba u fuq liema fatti hija bbażata t-talba, u (iii) jispjega r-raġuni għaliex huwa preżunt li l-grupp ma aġixxiex konformement mal-liġi.

B. Fuq it-tielet domanda preliminari

76. Bit-tielet domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tfittex li tkun taf jekk id-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni [25] għandux jingħata terminu sabiex iħallas multa stabbilita għan-nuqqas ta' osservanza tad-deċiżjoni ta' ordni wara li jkunu ġew konklużi l-proċeduri legali kontrih. Din il-kwistjoni tqum għall-qorti tar-rinviju minħabba li d-destinatarju ma kellu l-ebda rimedju ġudizzjarju dirett kontra d-deċiżjoni ta' ordni u kien biss matul il-proċeduri ġudizzjarji li kiseb għarfien tal-informazzjoni minima skont l-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 (ara dwar dan fid-dettall il-punti 57 *et seq.*, b'mod partikolari l-punt 62).

77. L-ewwel nett, tqum il-kwistjoni tal-kompatibbiltà tad-dritt proċedurali Lussemburgiż mal-Artikolu 47 tal-Karta. Peress li l-kumpannija L ma kellha l-ebda rimedju ġudizzjarju dirett kontra d-deċiżjoni ta' ordni, hija setgħet tistenna biss sanzjoni amministrattiva u jkollha l-legalità tad-deċiżjoni ta' ordni eżaminata inċidentalment mill-ġdid bħala parti mir-rikors kontenzjuż kontra l-multa.

78. Jekk dan ir-rikors kontenzjuż ma jirnexxix minħabba li t-talba għal informazzjoni u d-deċiżjoni ta' ordni bbażata fuqha kienu legali u ma jeżistu ebda oġġezzjonijiet iġġustifikati għall-multa, il-kumpannija L għandha tħallas il-multa. Madankollu, li kieku kellha rimedju ġudizzjarju dirett kontra d-deċiżjoni ta' ordni, sussegwentement hija kien ikollha biżżejjed żmien

[25] Fis-sentenza tas-6 ta' Ottubru 2020, État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795) il-Qorti tal-Ġustizzja indikat din il-persuna bħala l-possessur tal-informazzjoni, fis-sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373) bħala persuna li tista' tkun suġġetta għal miżuri amministrattivi.

sabiex tikkonforma mad-deċiżjoni ta' ordni minħabba l-effett sospensiv. Dan seta' jevita l-impożizzjoni ta' sanzjoni amministrattiva. Ma kienx ikun hemm bżonn differiment addizzjonali tal-ħlas, kif issuġġerit mill-qorti tar-rinviju fit-tielet domanda.

79. It-tielet domanda tal-qorti tar-rinviju tqajjem ukoll tħassib dwar il-fatt li l-kumpannija L kisbet biss l-informazzjoni minima skont l-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 matul il-proċeduri ġudizzjarja. Bħala riżultat, il-kwistjoni, li għadha ma ġietx deċiża mill-Qorti tal-Ġustizzja, għaldaqstant titqajjem dwar jekk id-dritt fundamentali għal protezzjoni legali effettiva (l-Artikolu 47 tal-Karta) jinkludix ukoll ċerti rekwiżiti għad-deċiżjoni ta' ordni tal-Istat rikjest. Allura hawnhekk jiġi kkunsidrat ir-rekwiżit ta' ġustifikazzjoni suffiċjenti tad-deċiżjoni ta' ordni, li fuq il-bażi tagħha d-destinatarju (fil-każ ineżami l-kumpannija L) jista' jevalwa r-rilevanza prevedibbli. Dan jippermettilu jiddeċiedi jekk appell dirett kontra d-deċiżjoni ta' ordni jew appell indirett kontra multa sussegwentement imposta jistgħux ikollhom xi prospett ta' suċċess.

1. Ksur tal-Artikolu 47 tal-Karta

80. Għal dak li jirrigwarda d-destinatarji tad-deċiżjoni ta' ordni, il-Lussemburgu introduċa possibbiltà ta' rimedju ġudizzjarju dirett kontra d-deċiżjoni ta' ordni permezz tal-Liġi tal-1 ta' Marzu 2019. Dan, madankollu, ma jaffettwax l-ammissibbiltà tat-tielet domanda preliminari. Ir-raġuni għal dan hija li l-kumpannija L diġà ppreżentat rikors kontenzjuż qabel ma daħlet fis-seħħ il-Liġi tal-1 ta' Marzu 2019. Il-fatt li l-kumpannija L effettivament ħadet azzjoni direttament kontra d-deċiżjoni ta' ordni ma jbiddel xejn minn dan. Dan peress li, kif jispjega l-Lussemburgu, dan ir-rimedju ġudizzjarju ma kienx previst mil-liġi u kien inammissibbli mill-bidu.

81. Peress li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja diġà turi li l-kamp ta' applikazzjoni tal-Karta huwa applikabbli [26], għandu jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 47 tal-Karta nkisirx. Għandha ssir distinzjoni f'dan ir-rigward bejn l-esklużjoni ta' rimedju ġudizzjarju dirett (ara, f'dan ir-rigward, il-punt (a)) u r-rekwiżiti għall-kontenut meħtieġ tad-deċiżjoni ta' ordni (ara, f'dan ir-rigward, il-punt (b)).

a) Ksur tal-Artikolu 47 tal-Karta permezz tal-esklużjoni ta' kwalunkwe rimedju ġudizzjarju

82. Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 47 kull persuna li d-drittijiet u l-libertajiet tagħha ggarantiti mil-liġi tal-Unjoni jiġu vvjolati għandha d-dritt għal rimedju effettiv quddiem qorti skont il-kundizzjonijiet stabbiliti f'dan l-artikolu.

83. Fil-kawża État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) [27], il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li l-Artikolu 47 tal-Karta jirrikjedi li d-destinatarju direttament u ġudizzjarjament jirrimedja d-deċiżjoni ta' ordni [28]. Għalhekk jidher dubjuż sa liema punt għadu meħtieġ l-eżami inċidentali mill-ġdid, idderivat mit-tieni paragrafu tal-Artikolu 47 tal-Karta, tal-legalità tad-deċiżjoni ta' ordni mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-proċedura kontra

[26] Sentenzi tas-6 ta' Ottubru 2020, État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795, punt 46), u tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 42).

[27] Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2020 (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795).

[28] Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2020, État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795, punt 69).

s-sanzjoni amministrattiva, fil-kawża Berlioz Investment Fund[29]. Mill-perspettiva tiegħi, hemm raġunijiet tajbin li d-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni, li jista' jieħu azzjoni diretta kontra d-deċiżjoni ta' ordni, irid ukoll jagħmel użu minn din il-possibbiltà bħala kwistjoni ta' prijorità, sabiex eżami inċidentali ma jibqax iktar meħtieġ. Dan iqis ukoll l-effett definittiv ta' deċiżjoni ta' ordni li ma hijiex ikkontestata.

84. Fl-aħħar mill-aħħar, madankollu, dan ma huwiex meħtieġ li jiġi ddeterminat fil-kawża ineżami. Dan peress li jew il-kumpannija L ma kellha l-ebda possibbiltà legalment prevista ta' rimedju ġudizzjarju dirett kontra d-deċiżjoni ta' ordni. Imbagħad tibqa' biss il-possibbiltà ta' dritt għal azzjoni ġudizzjarja inċidentali. Jew, għalkemm ġie eskluż rimedju ġudizzjarju dirett kontra d-deċiżjoni ta' ordni, proċeduri korrispondenti għadhom pendenti quddiem il-Qorti Amministrattiva Suprema u din id-deċiżjoni għadha ma saritx definittiva.

85. Peress li l-Artikolu 47 tal-Karta jeħtieġ rimedju ġudizzjarju dirett mid-destinatarju kontra d-deċiżjoni ta' ordni tal-awtorità rikjesta u d-dritt Lussemburgiż ma pprevediex tali rimedju, diġà hemm ksur tal-Artikolu 47 tal-Karta f'dan ir-rigward.

b) Effetti tal-Artikolu 47 tal-Karta dwar il-kontenut meħtieġ tad-deċiżjoni ta' ordni

86. Barra minn hekk, tqum il-kwistjoni dwar jekk l-Artikolu 47 tal-Karta jirrikjedix li l-informazzjoni meħtieġa skont l-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 għandhiex tiġi kkomunikata lid-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni flimkien ma' din tal-aħħar.

87. Jekk tali obbligu ta' motivazzjoni jistax jirriżulta wkoll mid-dritt għal amministrazzjoni tajba skont l-Artikolu 41 tal-Karta ma għandux għalfejn jiġi deċiż hawnhekk. Minn naħa, il-qorti tar-rinviju tistaqsi espressament dwar il-portata tal-Artikolu 47 tal-Karta. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 41 tal-Karta huwa esklużivament indirizzat lill-istituzzjonijiet, lill-korpi u lill-organi oħra tal-Unjoni, iżda mhux lill-Istati Membri[30]. Anki jekk id-dritt għal amministrazzjoni tajba huwa wkoll prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni rrikonoxxut mill-Qorti tal-Ġustizzja[31], li jorbot ukoll lill-Istati Membri, ma huwiex meħtieġ hawnhekk li wieħed jirrikorri għalih minħabba l-Artikolu 47 tal-Karta.

88. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-effettività tal-istħarriġ ġudizzjarju ggarantit mill-Artikolu 47 tal-Karta teżiġi wkoll li l-persuna kkonċernata tkun tista' ssir taf ir-raġunijiet li fuqhom tkun ibbażata d-deċiżjoni meħuda fil-konfront tagħha minn awtorità amministrattiva[32]. B'dan il-mod biss huwa possibbli għaliha li tiddefendi d-drittijiet tagħha b'mod effettiv u li tiddeċiedi b'għarfien sħiħ taċ-ċirkustanzi kollha jekk jagħmilx sens għaliha li titlob protezzjoni ġudizzjarja.

89. Fir-rigward tal-proċedura ġudizzjarja, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li t-tieni paragrafu tal-Artikolu 47 tal-Karta jirrikjedi li l-persuna li tista' tkun suġġetta għal miżuri amministrattivi għandu jkollha aċċess għall-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 sabiex il-kawża tagħha tkun tista' tinstema' b'mod xieraq fir-rigward tar-rekwiżit tar-"rilevanza

29 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

30 Ara s-sentenzi tas-26 ta' Marzu 2020, Hungeod *et* (C-496/18 u C-497/18, EU:C:2020:240, punt 63); tat-13 ta' Settembru 2018, UBS Europe *et* (C-358/16, EU:C:2018:715, punt 28); u tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 83).

31 Dwar dan ara s-sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 84), u tat-8 ta' Mejju 2014, H.N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punti 49 u 50).

32 Sentenzi tat-8 ta' Mejju 2019, PI (C-230/18, EU:C:2019:383, punt 78); tal-4 ta' Ġunju 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punt 53); u tal-15 ta' Ottubru 1987, Heylens *et* (222/86, EU:C:1987:442, punt 15).

prevedibbli"[33]. Min-naħa l-oħra, il-persuna li tista' tkun suġġetta għal miżuri amministrattivi ma għandha l-ebda dritt ta' aċċess għat-talba għal informazzjoni sħiħa, peress li din tibqa' dokument sigriet konformement mal-Artikolu 16 ta' din id-direttiva.

90. Sabiex id-destinatarju jkun jista' jiddeċiedi dwar jekk huwiex saħansitra ser jagħmel użu minn dritt għal protezzjoni ġudizzjarja kontra d-deċiżjoni ta' ordni, dawn il-prinċipji għandhom jiġu ttrasferiti għad-deċiżjoni ta' ordni, li tista' tkun suġġetta għal eżami ġudizzjarju mill-ġdid. F'dan ir-rigward, id-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni ma għandux għalfejn jiġi pprovdut bit-talba għal informazzjoni sħiħa, iżda, bħala prinċipju, l-informazzjoni minima skont l-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16, li l-Istat li jagħmel it-talba għandu jipproduċi lill-Istat rikjest, madankollu, trid tiġi pprovduta.

91. Jekk, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni għandu jkollu aċċess għal din l-informazzjoni fi proċedura ġudizzjarja, ma hemm l-ebda raġuni evidenti għaliex ma għandhiex tingħata lilu fid-deċiżjoni ta' ordni nnifisha. B'mod partikolari, dan jimmilita favur il-fatt li, fl-opinjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, fir-rigward tal-istħarriġ tar-"rilevanza prevedibbli" japplika l-istess kriterju ta' stħarriġ kemm għall-awtorità rikjesta kif ukoll għall-qorti adita bil-kwistjoni[34].

92. Barra minn hekk, jikkorrispondi għall-prinċipju tal-ekonomija proċedurali, irrikonoxxut ukoll mill-Qorti tal-Ġustizzja[35] li d-destinatarju jingħata aċċess għall-informazzjoni minima flimkien mad-deċiżjoni ta' ordni nnifisha. Kieku l-ewwel kellu jressaq kawża sabiex jikseb għarfien ta' din l-informazzjoni, jiġu ppreżentati rikorsi kontenzjużi kontra d-deċiżjoni ta' ordni f'numru kbir ta' każijiet, għalkemm ma kien ikun hemm l-ebda raġuni għal dan, kieku l-informazzjoni minima kienet magħrufa.

93. Fl-aħħar nett, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ma huwiex raġonevoli li persuna jkollha tikser obbligu legali u tiġi suġġetta għas-sanzjoni assoċjata ma' dan il-ksur unikament sabiex ikollha aċċess għal qorti[36]. Imbagħad huwa saħansitra iktar irraġonevoli li d-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni jkollu jaċċetta r-riskji u l-ispejjeż tal-proċeduri legali sabiex jikseb aċċess għall-informazzjoni minima essenzjali għall-evalwazzjoni tal-legalità tad-deċiżjoni ta' ordni.

94. Mill-Artikolu 47 tal-Karta jirriżulta li l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 għandha tkun disponibbli għad-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni mad-deċiżjoni ta' ordni nnifisha jew għall-inqas id-destinatarju jkollu l-possibbiltà li, wara li jirċievi din l-informazzjoni, jiskrutinja d-deċiżjoni ta' ordni f'terminu raġonevoli u jikkonforma magħha mingħajr spejjeż jew sanzjonijiet skont id-dritt proċedurali.

95. Jekk id-deċiżjoni ta' ordni tal-amministrazzjoni fiskali Lussemburgiża jew id-dritt proċedurali Lussemburgiż jissodisfawx ir-rekwiżiti deskritti, għandu jiġi deċiż billi jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha tal-każ individwali u għalhekk huwa kompitu tal-qorti tar-rinviju. Din għandha tivverifika l-aspetti msemmija inċidentalment bħala parti mill-eżami mill-ġdid tal-impożizzjoni tal-multa[37].

33 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punti 100 u 101).

34 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punti 78 u 85 u 86).

35 Ara s-sentenzi tat-18 ta' Ġunju 2020, Primart vs EUIPO (C-702/18 P, EU:C:2020:489, punt 54), u tas-26 ta' Novembru 2013, Groupe Gascogne vs Il-Kummissjoni (C-58/12 P, EU:C:2013:770, punt 80).

36 Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2020, État luxembourgeois (Dritt għal rimedju kontra talba għal informazzjoni fil-qasam fiskali) (C-245/19 u C-246/19, EU:C:2020:795, punt 66).

37 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punt 56).

96. Peress li, skont l-espożizzjoni tal-qorti tar-rinviju, il-kumpannija L saret taf biss bl-informazzjoni minima skont l-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 matul il-proċeduri ġudizzjarja mibdija b’reazzjoni għar-rikors tagħha kontra s-sanzjoni, id-deċiżjoni ta’ ordni x’aktarx ma tissodisfax ir-rekwiżiti deskritti. Madankollu, fl-aħħar mill-aħħar, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa dan.

97. Meta tagħmel dan għandu jiġi kkunsidrat ukoll li l-legalità tat-talba għal informazzjoni u d-deċiżjoni ta’ ordni għandhom jiġu eżaminati separatament minn xulxin. Għalkemm il-legalità tat-talba għal informazzjoni hija rekwiżit essenzjali, madankollu ma hijiex l-uniku rekwiżit għal-legalità tad-deċiżjoni ta’ ordni.

98. F’dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju jkollha tittratta wkoll il-kontradizzjoni kkonstatata mill-Qorti Amministrattiva Suprema bejn it-talba għal informazzjoni u d-deċiżjoni ta’ ordni. Il-formulazzjoni tad-deċiżjoni amministrattiva tal-awtorità Lussemburgiża, li skontha t-talba għal informazzjoni tirrigwarda l-kumpannija F, ma tidhirx li hija konformi mad-dikjarazzjonijiet fattwali magħmula fit-talba għal informazzjoni tal-awtoritajiet Franċiżi. L-informazzjoni minima skont l-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 għandha, madankollu, tkun inkluża kemm fit-talba għal informazzjoni kif ukoll fid-deċiżjoni ta’ ordni.

2. Konklużjoni

99. B’hekk jista’ jiġi ddikjarat li l-Artikolu 47 tal-Karta jirrikjedi kemm rimedju ġudizzjarju dirett mid-destinatarju kontra d-deċiżjoni ta’ ordni kif ukoll l-ispeċifikazzjoni tal-informazzjoni elenkata fl-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 fid-deċiżjoni ta’ ordni li għandha tiġi ġudizzjarjament eżaminata mill-ġdid. Dan huwa meħtieġ sabiex id-destinatarju tad-deċiżjoni ta’ ordni jkun jista’ jiskrutinja u jikkonforma mal-informazzjoni msemmija qabel wara li jirċievi l-informazzjoni mingħajr ma jġarrab spejjeż jew sanzjonijiet. Differiment addizzjonali tal-ħlas ma huwiex meħtieġ taħt dawn il-kundizzjonijiet.

VII. Konklużjoni

100. Għalhekk nipproponi li r-risposta għad-domandi preliminari magħmula mill-Cour administrative (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Lussemburgu) tkun kif ġej:

1. L-Artikolu 1(1) u l-Artikolu 5 moqrija flimkien mal-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 għandhom jiġu interpretati fis-sens li talba għal skambju ta’ informazzjoni fformulata minn awtorità ta’ Stat Membru li jagħmel it-talba li tiddefinixxi l-persuni taxxabbli li hemm riferiment għalihom fit-talba għal skambju abbażi tas-sempliċi status tagħhom bħala azzjonisti u bħala benefiċjarji ekonomiċi ta’ persuna ġuridika, mingħajr ma dawn il-persuni taxxabbli jkunu ġew, minn qabel, identifikati bl-isem u individwalment min-naħa tal-awtorità li tagħmel it-talba, hija konformi mar-rekwiżiti ta’ identifikazzjoni stabbiliti minn din id-dispożizzjoni.

   Madankollu, il-konformità mal-istandard tar-rilevanza prevedibbli timplika li l-awtorità tal-Istat Membru li jagħmel it-talba għal informazzjoni (i) tiddeskrivi l-grupp b’mod konkret u komprensiv kemm jista’ jkun, (ii) tispjega għal liema obbligi fiskali huwa suġġett il-grupp ta’ persuni taxxabbli fl-Istat li jagħmel it-talba u fuq liema fatti hija bbażata t-talba, u (iii) tispjega r-raġuni għaliex huwa preżunt li l-grupp ma aġixxiex konformement mal-liġi.

2. L-Artikolu 47 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea jeħtieġ li l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 20(2) tad-Direttiva 2011/16 għandha tkun disponibbli għad-destinatarju tad-deċiżjoni ta' ordni jew flimkien mad-deċiżjoni ta' ordni nnifisha jew għall-inqas id-destinatarju jkollu l-possibbiltà li, wara li jirċievi din l-informazzjoni, jiskrutinja d-deċiżjoni ta' ordni f'terminu raġonevoli u jikkonforma magħha mingħajr spejjeż jew sanzjonijiet skont id-dritt proċedurali. Differiment addizzjonali tal-ħlas imbagħad ma huwiex meħtieġ.